

PS-951

APPROACHES TO CONTROLLERSHIP IN BOOKS PUBLISHED IN BRAZIL

Jefferson Fernando Grande (Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB– Blumenau – SC, Brasil) - jgrande@al.furb.br

Ilse Maria Beuren (Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau – SC, Brasil) - ilse@furb.br

The objective of the article is to identify approached to the theme Comptrollership in nationally published books, from the three perspective elaborated by Borinelli (2006). Exploratory research was carried out, with a qualitative approach, on national books that contain the term Comptrollership. In the National Foundation Library, 22 books were found that did meet the criteria defined, from which a research sample of seven books were chosen for their accessibility or convenience. The research results show that under the conceptual perspective, Comptrollership is not approached in the books researched. While organization unity is approached it is not done with much emphasis, but two books talk about it in specific chapters. The predominant approach in the books researched is procedural, as in all the books functions of Comptrollership are presented, thus as artifacts that can be used by it. It concluded, limiting itself to the books researched, that approaches to the theme of Comptrollership in national books is still incipient, mainly in conceptual aspects and seeing it as an organizational unit.

Keywords: Comptrollership approached, Books published, Brazil.

ABORDAGENS DA CONTROLADORIA EM LIVROS PUBLICADOS NO BRASIL

Jefferson Fernando Grande

Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB

E-mail: jgrande@al.furb.br

Fone: (47) 3321 0565

Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Bairro Victor Konder
Caixa Postal 1507 – CEP 89012-900 – Blumenau – SC

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade Regional de Blumenau

E-mail: ilse@furb.br

Fone: (47) 3321 0565

Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Bairro Victor Konder
Caixa Postal 1507 – CEP 89012-900 – Blumenau – SC

RESUMO

O objetivo do artigo é identificar as abordagens do tema Controladoria em livros nacionais, nas três perspectivas preconizadas por Borinelli (2006). Foi realizada pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, em livros nacionais que contém no título o termo Controladoria. No catálogo da Fundação Biblioteca Nacional foram encontrados 22 livros que atendiam aos critérios definidos para o estudo, desses foi pesquisada uma amostra por acessibilidade ou conveniência de sete livros. Os resultados da pesquisa mostram que a Controladoria sob a perspectiva conceitual praticamente não é abordada nos livros pesquisados. Enquanto unidade organizacional ela é abordada não com muita ênfase, mas dois livros versam sobre ela em capítulos específicos. A abordagem predominante nos livros pesquisados é a procedimental, já que em todos os livros são apresentadas funções da Controladoria, assim como artefatos que podem ser utilizados por ela. Conclui-se, limitando-se aos títulos pesquisados, que as abordagens do tema Controladoria em livros nacionais ainda é incipiente, principalmente nos aspectos conceituais e ela como unidade organizacional.

Palavras-chave: Abordagens da controladoria. Livros publicados. Brasil.

Tema: Outros.

1 INTRODUÇÃO

O ambiente empresarial vem passando por diversas transformações advindas da globalização, do avanço tecnológico, de uma clientela mais exigente e de outros fatores que interferem no processo de gestão das empresas. Diante disso, cresce a necessidade de um processo de gestão suportado por informações relevantes, que possibilite à empresa alcançar seus objetivos e resultados pretendidos.

Nesse sentido a Controladoria, tanto como ramo do conhecimento, como unidade organizacional, está diretamente ligada a essas transformações, já que exerce papel relevante no processo de gestão das empresas. Segundo Oliveira (1998, p. 19), “uma controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade”.

Portanto, evidencia-se a importância do estudo da Controladoria, particularmente de sua plataforma teórica. Conforme Marconi e Lakatos (2005, p. 118), “a teoria serve para resumir sinteticamente o que já se sabe sobre o objeto de estudo”. Porém, a plataforma teórica da Controladoria é frágil, inclusive pode-se até afirmar que não existe ainda uma plataforma teórica da Controladoria (BORINELLI, 2006).

Buscando contribuir para essa lacuna existente sobre uma plataforma teórica da Controladoria, principalmente em função da falta de consenso dos autores sobre o tema, Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, sistematizou o conhecimento teórico sobre Controladoria numa estrutura teórica que denominou de Estrutura Conceitual Básica de Controladoria. Salienta-se que esse foi um dos objetivos específicos da tese, sendo que o objetivo geral do trabalho foi verificar se essa estrutura reflete as práticas de Controladoria das 100 maiores empresas privadas que operam no Brasil, práticas essas levantadas por meio de pesquisa de campo.

Borinelli (2006) sistematizou o posicionamento de autores com o fim único de chegar a uma definição concreta de aspectos relacionados à Controladoria sob três perspectivas: como ramo do conhecimento (aspectos conceituais), como conjunto de atividades, funções e artefatos (aspectos procedimentais) e como órgão do sistema formal organizacional das entidades (aspectos organizacionais). Não foi objeto de seu estudo demonstrar mais detalhadamente o conteúdo, forma e intensidade dos assuntos tratados nos livros nacionais de Controladoria.

Trabalhos recentes, como o de Moriki e Martins (2003), Martins e Silva (2005) e Magalhães (2006), levantaram e analisaram a plataforma teórica utilizada pelos autores em teses de doutorado, dissertações de mestrado ou em textos aprovados e divulgados em congressos de Contabilidade. Esses autores constataram que os livros ainda são as fontes mais referenciadas nesses trabalhos, evidenciando a sua importância na construção do saber científico da Contabilidade.

Portanto, estabelece-se como pressuposto que, devido à carência de um referencial teórico consistente para a Controladoria, os livros nacionais sobre o assunto apresentam conteúdos mais relacionados aos seus aspectos procedimentais, em detrimento de sua abordagem conceitual, faltando ainda uma abordagem mais robusta da Controladoria enquanto ramo do conhecimento.

Diante desse cenário e considerando a necessidade de aprofundamento do estudo sobre a Controladoria, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: *Quais são as abordagens relativas à Controladoria nos livros brasileiros, nas três perspectivas preconizadas por Borinelli (2006)?* Assim o objetivo do artigo é identificar as abordagens do tema Controladoria em livros nacionais, nas três perspectivas preconizadas por Borinelli (2006). Para o alcance desse objetivo foi realizado estudo exploratório com abordagem qualitativa.

Devido à amplitude com que Borinelli investigou o assunto e ao entendimento da Controladoria proporcionado pelas três abordagens trabalhadas pelo autor, e ainda devido à singularidade do trabalho, optou-se pela sua utilização como base para a realização da presente pesquisa. A relevância da presente pesquisa está na necessidade de maior aprofundamento nos estudos sobre a teoria relacionada, principalmente no que tange à Controladoria como ramo do conhecimento, na utilização dos livros na construção da plataforma teórica sobre o assunto e na importância da Controladoria no processo de gestão das organizações.

O artigo encontra-se dividido em cinco partes, iniciando com essa introdução. Em seguida apresenta a fundamentação teórica de suporte ao estudo. Após descreve o método e os procedimentos da pesquisa. Na seqüência apresenta a análise dos resultados obtidos a partir da pesquisa realizada. Por último são apontadas as conclusões da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com a finalidade de alcançarem objetivos pré-determinados, seja com fins lucrativos ou não, mas sempre com a intenção de gerar benefícios comuns, os indivíduos se unem para constituir uma organização. Bateman e Snell (1998, p. 33) afirmam que “uma organização é um sistema administrado, projetado e operado para atingir determinado conjunto de objetivos”. Simons (1995) menciona que toda organização é criada com um propósito, sendo que em muitas organizações esse propósito é enraizado quando de sua constituição.

Para alcançarem esses objetivos, as organizações operam em um macro ambiente onde surgem desafios e oportunidades, sendo que a forma com que as organizações interagem nesse macro ambiente é fundamental para o sucesso das mesmas. Nesse sentido, Bio (1985, p. 18) cita que “o ambiente em que vive a empresa é essencialmente dinâmico, fazendo com que o sistema organizacional, para sobreviver, tenha de responder eficazmente às pressões exercidas pelas mudanças contínuas e rápidas do ambiente”.

Portanto, concebendo-se uma organização como um sistema aberto, percebe-se a interação que existe entre ela e esse macro-ambiente. Bertalanffy (1975, p. 64) reporta que “encontramos sistemas que por sua própria natureza e definição não são sistemas fechados. Todo organismo vivo é essencialmente um sistema aberto. Mantém-se em um contínuo fluxo de entrada e de saída”.

Para conseguir essa interação as empresas necessitam de um adequado processo de gestão, composto pelo tripé constituído de planejamento, execução e controle. Beuren (2000, p. 38) afirma que “o processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para melhorar o desempenho da organização”.

O processo de gestão das empresas vem sendo objeto de vários estudos nos últimos anos, devido, entre outros fatores, ao aumento da complexidade das organizações. Conforme Emmanuel, Otley e Merchant (1990, p. 39), “como as organizações aumentaram de tamanho, teóricos tem discutido cada vez mais sobre como elas devem ser dirigidas”.

Nesse contexto é que se estabelece a Controladoria. Borinelli (2006, p. 109), após analisar o referencial teórico relacionado e investigar a *práxis* em organizações, afirma que “o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo”. Sendo as organizações e o seu processo de gestão como um todo o objeto de estudo da Controladoria, percebe-se que o seu surgimento e conseqüente desenvolvimento estão intimamente ligados à evolução do processo de gestão nas organizações.

Pipkin (1989), ao abordar qual seria o papel do *controller* nesse século, afirmou que eles deveriam ser catalisadores das mudanças em sua organização, estando desse modo atentos às mudanças que afetam diretamente o seu processo de gestão. Sobre o surgimento da Controladoria nas organizações e as motivações para tal, Beuren (2002, p.20) afirma que:

a controladoria surgiu no início do século XX, nos Estados Unidos com o objetivo de controlar todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais, tendo sido seu desenvolvimento atribuído a três fatores: verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações, com o conseqüente aumento da complexidade das suas atividades o que exigiu outro tipo de controle por parte da controladoria, contribuindo para a ampliação das funções do *controller*.

Swyers (1968, p. 18) já dava indícios da importância do *controller* na década de 1960, quando afirmou que é responsabilidade dele a implantação de um sistema de informações contábeis e financeiras.

Quanto ao surgimento da Controladoria no Brasil, Siqueira e Soltelinho (2001) afirmam que “há fortes indícios que sugerem que a demanda por profissionais de controladoria experimentou um forte incremento em algum momento durante os anos 60, em função, em parte, ao crescimento da importância da indústria na matriz produtiva brasileira”.

Os autores ainda afirmam que o cenário econômico do Brasil naquela época favoreceu o desenvolvimento da Controladoria, motivado principalmente pela instalação de empresas estrangeiras no solo brasileiro, o que também acabou acirrando a competição e forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais, a se reestruturarem. Outro fator abordado pelos autores é o crescimento econômico, em função do qual as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

Apesar da importância do estudo da Controladoria, tanto como ramo do conhecimento, como unidade organizacional, observa-se que a teoria sobre Controladoria ainda é frágil. Borinelli (2006, p. 14) entende que “quando se vai à literatura para estudar o tema Controladoria, depara-se com uma situação peculiar, qual seja a de uma teoria em desenvolvimento e discrepante em vários de seus aspectos”.

Buscando suprir essa lacuna existente, Borinelli (2006) em sua tese de doutorado estabelece como um de seus objetivos a criação de uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria. Por meio da análise da literatura existente, estruturou a Controladoria sob três perspectivas: quanto aos seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais.

Com base no estudo realizado, Borinelli (2006, p. 105) define a Controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Quanto aos procedimentos da Controladoria, Borinelli (2006) afirma que a Controladoria se materializa nas organizações exercendo atividades distribuídas nas seguintes funções: função contábil, função gerencial-estratégica, função de custos, função tributária, função de proteção e controle dos ativos, função de controle interno, função de controle de riscos, função de gestão da informação e funções de controladoria relativas ao processo de gestão.

A Controladoria enquanto unidade organizacional é concebida por Borinelli (2006, p. 198) como:

órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Borinelli (2006, p. 204) investigou ainda na literatura qual a missão da unidade organizacional Controladoria e explicitou que é:

zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

Denota-se então a importância do estudo da Controladoria, seja como ramo do conhecimento, unidade organizacional ou sob o ponto de vista dos aspectos procedimentais. Sua relevância decorre do seu papel sinérgico no processo de gestão, que se torna fundamental no apoio à consecução dos objetivos almejados pela organização.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A pesquisa realizada se caracteriza como exploratória e busca investigar qual a abordagem dada à Controladoria em livros brasileiros que abordam sobre o tema. Conforme Gil (2002, p. 41), as pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. [...] têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”.

A população da pesquisa é formada pelos livros brasileiros que abordam a Controladoria, sendo que nessa pesquisa foram assim considerados aqueles que contêm a palavra Controladoria em seu título. Para definição da população da pesquisa foi acessado o sítio da Fundação Biblioteca Nacional (www.bn.br) e realizada a busca de todos os livros publicados no Brasil que contêm em seu título a palavra Controladoria.

Foram encontrados 41 livros, sendo que alguns se referiam ao mesmo livro, porém em edições diferentes. Em vista do objetivo do trabalho, os livros que continham o mesmo título, mas em edições diferentes, foram agrupados e considerados como apenas um livro. Após esse procedimento o número de livros considerados na população caiu para 32 títulos, conforme demonstrado no Quadro 1.

Autor(es)	Ano	Título
Nguyen Huu Tung	1973	Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática
Rolf Mário Treuherz	1975	Problemas de controladoria, contabilidade gerencial e finanças
Stephen Charles Kenitz	1977	Controladoria: teoria e estudo de casos
Sandra Figueiredo Paulo César Caggiano	1992	Controladoria: Teoria e prática
Masayuki Nakagawa	1993	Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implantação
José Hernandez Perez Junior Armando Oliveira Pestana Sérgio Paulo Cintra Franco	1995	Controladoria de gestão: Teoria e prática
José Carlos Marion	1996	Contabilidade e Controladoria em agribusiness
Luis Martins de Oliveira	1998	Controladoria: conceitos e aplicações
Clara Pellegrinello Mosimann Silvio Fisch	1999	Controladoria: seu papel na administração de empresas
Jesiomar Antônio de Medeiros	1999	Agribusiness: contabilidade e controladoria
Armando Catelli (coord.)	2001	Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON
Osmar Coronado	2001	Controladoria no atacado e varejo
Blênio César Severo Peixe	2002	Finanças públicas - Controladoria governamental
Ivan Ricardo Peleias	2002	Controladoria: a gestão eficaz utilizando padrões
Carlos Alberto dos Santos Silva Luis Martins de Oliveira José Hernandez Perez Jr.	2002	Controladoria estratégica
Osias de Santana Brito	2003	Controladoria de risco: retorno em instituições financeiras
Clóvis Luis Padoveze	2003	Controladoria estratégica e operacional
Cláudio Nogas Érico Eleutério da Luz	2004	Controladoria: gestão, planejamento e aplicação
Clóvis Luis Padoveze	2004	Controladoria básica
Clóvis Luis Padoveze	2004	Controladoria avançada
Marcos R. S. Peters	2004	Controladoria internacional incluindo: Sarbanes Oxley Act e USGAAP
Não identificado	2004	Congresso de Controladoria e Contabilidade – Caderno de programação e resumos
Adriana Gemilaski Lorimar Francisco Munaretto	2005	Catálogo de monografias: graduação em ciências contábeis, curso de pós-graduação de controladoria e pesquisas de iniciação científica
Carlos Ubiratan da Costa Schier	2005	Controladoria como instrumento de gestão
Fábio Pereira Ribeiro	2005	Inteligência fiscal na controladoria
José Francisco Ribeiro Filho	2005	Controladoria hospitalar
Roberto Vatan dos Santos	2005	Controladoria: uma introdução ao GECON
Valmor Slomski	2005	Controladoria e governança na gestão pública
Pessoa, M. N. M. (Org.) Santos, S. M. (Org.) Maciel, T. J. P. (Org.)	2005	Experiências recentes em controladoria
Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato	2006	Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional
Paulo Schmidt José Luiz dos Santos	2006	Fundamentos de controladoria
Ernani Pimentel	2006	CGU – Controladoria Geral da União: analista de finanças e controle

Quadro 1 – Livros nacionais de Controladoria encontrados na pesquisa

Fonte: dados da pesquisa.

Da lista de livros exposta no Quadro 1, quatro não foram considerados para esse estudo. Apesar de conterem a palavra Controladoria em seu título, não se configuram como livros sobre Controladoria no sentido abordado por esse estudo. Os livros que foram excluídos da população são os seguintes: Catálogo de monografias: graduação em ciências

contábeis, curso de pós-graduação de controladoria e pesquisas de iniciação científica; CGU - Controladoria-Geral da União - analista de finanças e controle; Congresso de Controladoria e Contabilidade - Caderno de programação e resumos; e Experiências recentes em controladoria.

Além desses quatro títulos, foram excluídos da população da pesquisa mais seis livros que tratam da Controladoria aplicada a segmentos específicos, como setor hospitalar, agronegócios e governamental. Como se pretende dar uma visão geral do que abordam os livros de Controladoria, optou-se por analisar apenas aqueles livros que trazem a Controladoria de uma forma generalizada, o que não é o foco desses livros.

Portanto, após a exclusão dos livros que não foram considerados adequados aos propósitos desse estudo, chegou-se a uma população de 22 livros. Uma amostra por acessibilidade ou conveniência de sete livros foi selecionada, cujos títulos estão listados no Quadro 2.

Título do livro	Ano	Edição	Autores
Controladoria: teoria e prática	1992	-	Sandra Figueiredo Paulo César Caggiano
Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implantação	1993	-	Masayuki Nakagawa
Controladoria de gestão: teoria e prática	1995	-	José Hernandez Perez Jr. Armando Oliveira Pestana Sérgio Paulo Cintra Franco
Controladoria: conceitos e aplicações	1998	-	Luís Martins de Oliveira
Controladoria: seu papel na administração de empresas	1999	2	Clara Pellegrinello Mosimann Silvio Fisch
Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON	2001	2	Armando Catelli (coord.)
Controladoria Estratégica	2002	-	Luís Martins de Oliveira José Hernandez Perez Jr. Carlos Alberto dos Santos Silva

Quadro 2 – Livros nacionais de Controladoria analisados

Fonte: dados da pesquisa.

A amostra selecionada para esse estudo trata-se de amostragem por acessibilidade ou conveniência, onde “de acordo com determinado critério, é escolhido intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra” (MARTINS, 2002, p. 49).

Como instrumento de pesquisa foi utilizado um *checklist*, com o propósito de identificar a presença das três abordagens da Controladoria trabalhadas por Borinelli (2006). Cada item encontrado nos livros analisados que se relacionava com essas abordagens foi assinalado no *checklist*. Segundo Colauto e Beuren (2004, p. 133-134), “entende-se por *checklist* a técnica de verificar se a população pesquisada dispõe de elementos necessários para aplicação de uma determinada proposta teórica, isto é, para operacionalizar uma pesquisa”.

No que concerne à abordagem do estudo, consubstancia-se de pesquisa qualitativa. Richardson (1999) destaca que a abordagem qualitativa se caracteriza principalmente por não empregar instrumental estatístico na análise dos dados. A coleta de dados buscou investigar todos os pontos essenciais descritos no objetivo do estudo para posterior descrição dos dados e a correspondente análise.

Ressalta-se que a pesquisa apresenta algumas limitações, principalmente relativas ao fato de não terem sido analisados todos os livros nacionais sobre Controladoria. Outra limitação deve-se ao fato da análise ter sido realizada nas três perspectivas propostas por Borinelli (2006), não tendo sido analisados outros elementos que extrapolem essas perspectivas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Na análise dos livros pesquisados foram verificados os assuntos e as abordagens dadas à Controladoria. Para tal análise tomaram-se como referência as perspectivas da Controladoria apresentadas por Borinelli (2006) em sua tese de doutorado: aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais.

4.1 Perspectiva 1: aspectos conceituais

Em relação à perspectiva 1 de Borinelli (2006), que se refere aos aspectos conceituais da Controladoria, analisou-se nos livros pesquisados a presença de conteúdos relacionados à Controladoria enquanto ramo do conhecimento, especificamente sua definição e objeto de estudo, enquadramento científico e relacionamento com outras ciências. O Quadro 3 evidencia os resultados encontrados.

Aspectos Conceituais	Livros		Abordagem encontrada nos livros						
	1	2	3	4	5	6	7		
Definição					X	X			
Objeto de estudo									
Processo (Modelo) de Gestão como um todo			X		X	X	X		
Necessidades Informacionais (Modelos decisão/Informação)						X			
Processo de formação dos Resultados Operacionais						X			
Correlação da controladoria com outros ramos da ciência									
3.1 – Contabilidade				X	X	X			
3.2 – Administração					X	X			
3.3 – Economia					X	X			
3.4 – Direito									
3.5 – Estatística					X				
3.6 – Matemática					X				
3.7 – Psicologia					X				
3.8 – Sociologia					X				
3.9 – Enquadramento científico da Controladoria					X				

Quadro 3 – Abordagens da Controladoria em livros nacionais quanto aos aspectos conceituais

Fonte: dados da pesquisa.

A abordagem conceitual da Controladoria é pouco encontrada nos livros pesquisados, apenas dois livros apresentam sua definição enquanto ramo do conhecimento. Da mesma forma, o objeto de estudo da Controladoria também não é amplamente abordado nos livros pesquisados, somente em quatro livros ele é encontrado.

Em relação ao objeto de estudo, constatou-se que é dado mais ênfase ao processo de gestão como um todo ao abordar o objeto de estudo da Controladoria. Além disso, normalmente o processo de gestão é tratado durante todo o conteúdo dos livros.

Um aspecto interessante é que em um dos livros pesquisados, a palavra Controladoria simplesmente não é encontrada e em outro ela é raramente encontrada. Porém, os dois livros que trazem a definição da Controladoria enquanto ramo do conhecimento, a tratam com ênfase, inclusive em ambos existe um subtítulo que trata especificamente sobre a Controladoria nesse aspecto.

Quanto à relação da Controladoria com outros ramos do conhecimento, verificou-se que três livros tratam sobre o assunto. Um livro, apesar de não definir Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apresenta um capítulo dando ênfase à relação entre a Contabilidade Societária e a Contabilidade Gerencial. A forma como o assunto é

apresentado permite inferir que essa relação trouxe contribuições ao desenvolvimento da Controladoria.

Ressalta-se que em um outro livro, os autores citam a relação da Controladoria com Economia, Administração e Contabilidade e com outras ciências, que não são especificadas pelos mesmos. Por fim, sobre o enquadramento científico da Controladoria, apenas um livro trata sobre esse item.

4.2 Perspectiva 2: aspectos procedimentais

Quanto à perspectiva 2, aspectos conceituais da Controladoria, analisou-se a presença dessa abordagem nos livros pesquisados, especificamente se tratam das funções e atividades exercidas pela Controladoria, inclusive dos artefatos utilizados por ela.

4.2.1 Funções e atividades típicas da Controladoria

A presença da abordagem da Controladoria sobre aspectos procedimentais, no que diz respeito às funções e atividades típicas da Controladoria, é apresentada no Quadro 4.

Funções	Livros						
	Abordagem encontrada nos livros						
	1	2	3	4	5	6	7
Função Contábil			X	X	X		X
Função Gerencial-Estratégica			X	X	X	X	
Função de Custos	X		X	X	X		X
Função Tributária				X	X		
Função de Proteção e Controle dos Ativos			X	X	X		X
Função de Controle Interno				X	X		
Função de Controle de Riscos				X			
Função de Gestão da Informação		X			X	X	X

Quadro 4 – Funções e atividades típicas da Controladoria em livros nacionais

Fonte: dados da pesquisa.

As funções de gestão da informação e de custos são as que mais são abordadas nos livros pesquisados, encontradas em cinco livros. Um dos livros inclusive dedica um capítulo à Contabilidade de Custos, abordando conceitos relacionados a custos, como custos de produção, custos fixos e variáveis, despesas operacionais e propósitos da coleta de custos. Porém, não é feita nenhuma relação direta dessas atividades à Controladoria. O mesmo livro apresenta ainda um capítulo sobre Custeio Variável.

A função de gestão da informação, além de ser encontrada em cinco livros, ainda é tratada por um deles em um capítulo específico, onde os autores dão ênfase à informação estratégica e apresentam as etapas do desenvolvimento e implantação de um sistema de informações, enfatizando a contribuição da Controladoria nesse processo.

A função contábil e a função gerencial-estratégica também são bastante abordadas. Em um dos livros a função gerencial-estratégica da Controladoria recebe atenção em um capítulo específico, em que os autores abordam a importância da Controladoria como mantenedora de um sistema de informações que possa apoiar os gestores no processo de planejamento e controle da organização.

São abordadas ainda em três livros a função tributária e de controles internos. Um desses livros, por exemplo, trata da função tributária da Controladoria, abordando as responsabilidades do *controller* no gerenciamento dos tributos. Apresenta também um capítulo específico sobre Controles Internos, no qual destaca que a Controladoria deve conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos controles internos.

Um ponto importante observado nos livros analisados em relação à perspectiva 2 é que os aspectos procedimentais da Controladoria são tratados com bastante ênfase em quatro livros, com capítulos que tratam especificamente das funções e atividades exercidas pela Controladoria.

4.2.2 Funções e atividades típicas da Controladoria no processo de gestão

Também foi pesquisada nos livros a presença de abordagens da Controladoria com relação às suas funções e atividades no processo de gestão. O Quadro 5 apresenta os resultados encontrados.

Funções e atividades	Livros						
	Abordagem encontrada nos livros						
	1	2	3	4	5	6	7
Planejamento organizacional	X	X	X	X	X	X	X
Elaboração do orçamento	X	X	X		X	X	X
Execução dos planos					X	X	
Controle	X	X	X	X	X	X	X
Adoção de medidas corretivas			X		X		X
Avaliação de desempenhos	X		X	X	X	X	X

Quadro 5 – Funções e atividades da Controladoria no processo de gestão em livros nacionais

Fonte: dados da pesquisa.

As fases do processo de gestão são bastante abordadas nos livros pesquisados. Todos os livros discorrem sobre planejamento organizacional e controle. Além disso, apenas um livro não trata sobre elaboração do orçamento e outro não faz referência à avaliação de desempenho.

A adoção de medidas corretivas é razoavelmente abordada nos livros pesquisados, visto que três livros trazem o assunto. A fase de execução é abordada apenas em um livro.

Um aspecto interessante é que normalmente as fases do processo de gestão são tratadas em capítulos específicos, principalmente a fase de planejamento, que recebe um capítulo a parte em praticamente todos os livros pesquisados.

4.2.3 Artefatos utilizados pela Controladoria

Foram pesquisados ainda os artefatos utilizados pela Controladoria, conforme relação apresentada na tese de Borinelli (2006). Os resultados encontrados estão demonstrados no Quadro 6.

Artefatos	Livros						
	Abordagem encontrada nos livros						
	1	2	3	4	5	6	7
Métodos, critérios e sistemas de custeio							
Custeio por Absorção				X			
Custeio Baseado em Atividades			X	X			
Custeio Variável	X			X			
Custeio Direto						X	
Custo Padrão	X		X				
Métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho							
Preços de transferência	X					X	
Valor presente	X						
Retorno sobre o Investimento	X						
<i>Benchmarking</i>			X				
<i>Economic Value Added (EVA)</i>							X
<i>Market Value Added (MVA)</i>							X

Filosofias e modelos de gestão							
Planejamento (Estratégico e Operacional)	X	X			X	X	X
Orçamento	X	X				X	X
Contabilidade por Responsabilidade	X						
<i>Kaizen</i>				X			
<i>Just in Time</i> (JIT)				X			
Teoria das Restrições						X	
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)		X	X			X	
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)							X
Análise da Cadeia de Valor							X
Planejamento Tributário							X

Quadro 6 – Artefatos utilizados pela Controladoria em livros nacionais

Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se que os artefatos relacionados às filosofias e aos modelos de gestão são os mais encontrados nos livros pesquisados, com destaque para o planejamento e orçamento. Esse resultado justifica-se em função de que as funções e atividades exercidas pela Controladoria no processo de gestão foram encontradas em todos os livros pesquisados.

Destaca-se que normalmente os artefatos recebem um capítulo específico nos livros para tratarem sobre eles, demonstrando bastante ênfase dos autores quando se referem aos artefatos. Porém, não há uniformidade quanto aos artefatos considerados nos livros pesquisados.

4.3 Perspectiva 3: aspectos organizacionais

A presença da terceira perspectiva apresentada por Borinelli (2006), Controladoria enquanto unidade organizacional, foi pesquisada e os resultados estão demonstrados no Quadro 7.

Livros	Abordagem encontrada nos livros						
	1	2	3	4	5	6	7
Aspectos Organizacionais							
Definição de Controladoria				X		X	X
Missão da Controladoria		X	X		X	X	X
Objetivos da Controladoria					X	X	X
Posição hierárquica da Controladoria			X	X	X		X
Organização interna da unidade organizacional Controladoria							
Contabilidade geral ou financeira				X			X
Contabilidade societária							
Contabilidade gerencial				X			X
Planejamento, orçamento e controle							X
Contabilidade de custos				X			X
Contabilidade fiscal ou tributária				X			X
Seguros e controle patrimonial							X
Controles internos							
Riscos							
Sistemas de informações							X

Quadro 7 – Controladoria enquanto unidade organizacional em livros nacionais

Fonte: dados da pesquisa.

A abordagem da Controladoria sob a perspectiva organizacional, ou seja, como órgão administrativo é identificada, de algum modo, em quase todos os livros pesquisados. Em seis livros encontrou-se alguma abordagem da Controladoria enquanto órgão administrativo.

Em dois livros encontrou-se um capítulo que trata especificamente da Controladoria enquanto órgão administrativo, onde os aspectos organizacionais são abordados com bastante ênfase. Em outros dois livros, abordagens relacionadas à Controladoria enquanto órgão administrativo são encontradas em capítulos que abordam a Controladoria não somente como órgão administrativo, mas também como atividade dentro do contexto empresarial, sendo que muitas vezes é citado o papel do *controller* e não especificamente do órgão Controladoria.

Ressalta-se que em três livros foi encontrada a definição da Controladoria enquanto órgão administrativo e que dois desses apresentaram ainda sua missão e seus objetivos. Já outros três livros, apesar de não apresentarem a definição do órgão Controladoria, apresentaram sua missão. Na verdade, em um desses livros é apresentada a missão do *controller* e não da Controladoria.

Em relação à posição hierárquica da Controladoria, quatro livros a apresentaram. Destaca-se que dois desses livros apresentam a posição hierárquica ideal do *controller*, e não do órgão Controladoria, mas pela maneira como o assunto é abordado dá-se o entendimento de que eles estão tratando do órgão sob responsabilidade desse profissional, isto é, da Controladoria. Outro ponto relevante é que em um dos livros que não aborda a posição hierárquica da Controladoria, consta um modelo de organograma empresarial, no qual não aparece o órgão Controladoria.

Sobre a organização interna da unidade organizacional Controladoria, apenas em dois livros encontra-se essa abordagem. Porém esses dois livros, além de abordar a organização interna da unidade organizacional Controladoria, trazem também um modelo de organograma da mesma. O que se destaca quanto a esse aspecto é que nos dois livros encontra-se na estrutura da Controladoria as seguintes áreas: Contabilidade Geral ou Financeira, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Contabilidade Fiscal ou Tributária.

5 CONCLUSÕES

A pesquisa objetivou identificar as abordagens do tema Controladoria em livros nacionais, nas três perspectivas preconizadas por Borinelli (2006). Para tal, foi realizada pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa. Foram analisados sete livros de Controladoria, procurando verificar as abordagens dadas à Controladoria. Como forma de análise foi utilizada a estrutura proposta por Borinelli (2006) em sua tese de doutorado, em que focalizou a Controladoria sob as perspectivas conceitual, procedimental e organizacional.

Como resultado da análise, verificou-se que a Controladoria sob a perspectiva conceitual praticamente não é abordada nos livros pesquisados, sendo que apenas dois livros conceituam a Controladoria enquanto ramo do conhecimento. Os aspectos mais encontrados em relação a essa perspectiva foi o objeto de estudo da Controladoria, que foi mencionado em quatro livros.

A abordagem predominante nos livros pesquisados quanto à Controladoria é a perspectiva procedimental. Em todos os livros são apresentadas funções da Controladoria, assim como artefatos que podem ser por ela utilizados. Verificou-se também que a maior ênfase está nas funções e atividades exercidas pela Controladoria no processo de gestão.

Quanto à Controladoria como unidade organizacional, verificou-se que só alguns livros tratam de sua definição, missão e posição hierárquica, porém sem muita ênfase. Apenas dois livros dedicam um capítulo ou parte dele para tratar do assunto sob essa perspectiva.

Assim, limitado aos livros pesquisados conclui-se que as abordagens do tema Controladoria em livros nacionais ainda é pouco robusta, principalmente nos aspectos conceituais e como unidade organizacional. Denota-se, portanto, que são necessários esforços adicionais para incrementar pesquisas sobre a teoria e a *práxis* da controladoria a fim de proporcionar uma exposição mais completa em livros.

Para futuras pesquisas recomenda-se que a amostra seja ampliada, inclusive com análise de livros internacionais sobre Controladoria. Recomenda-se que sejam pesquisados aspectos além das perspectivas aqui investigadas, verificando também quais os objetivos da Controladoria propostos pelos autores dos livros nacionais e internacionais relacionados.

REFERÊNCIAS

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração: construindo vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1998.

BERTALANFFY, Ludwig Von. **Teoria geral dos sistemas**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1975.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1985.

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da *práxis***. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

EMMANUEL, Clive R; OTLEY, David T; MERCHANT, Kenneth A. **Accounting for management control**. 2 ed. London : Chapman and Hall, 1990.

FUNDAÇÃO BIBLIOTECA NACIONAL. **Busca no catálogo do ISBN**. Disponível em: <<http://www.bn.br/bnPortal/site/pages/servicosProfissionais/agencialSBN/isbnBusca/FbnBuscaISBNCatalogo.asp?pField=Titulo&pIntPagina=1>>. Acesso em: 12 fev 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa. Construção do saber no Programa de Doutorado em Contabilidade no Brasil: plataformas teóricas e motivações. In: ENANPAD, 30., Salvador, 2006. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografia e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade; SILVA, Maria Bernardeli Costa da. Plataforma teórica – trabalhos dos 3º e 4º Congressos USP de Controladoria e Contabilidade: um estudo bibliométrico. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2005.

MORIKI, Adriana Mayumi Nakamura; MARTINS, Gilberto de Andrade. Análise do referencial bibliográfico de teses e dissertações sobre contabilidade e controladoria. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 3., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2003.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998. 168p, il.

PIPKIN, Al. The controller's role on route to the 21st century. **CMA Management**. Canadá: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 10-18, Apr. 1989.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SIMONS, Robert. **Levers of control**: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston, Mass: Harvard Business School, c1995.

SIQUEIRA, José Ricardo de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de Controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

SWYERS, William E. Integrated information systems and the corporate controllership function. **Management Accounting**. Montvale: ABI/INFORM Global, v. 2, n. 50, p. 18-21, Oct. 1968.